

# **مجالات مساهمة لجنة التدقيق في تضيق فجوة التوقعات**

**دراسة ميدانية على مدققي الحسابات في الضفة الغربية - فلسطين**

**د. سهيل أبو مياله**

**مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات – المجلد السابع – العدد الأول مارس ٢٠١٧**

---

## ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات مساهمة لجان التدقيق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر مدققي الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة، حيث تم تصميم إستبانة كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة ضمت (٤٧) فقرة موزعة على خمسة مجالات، وبعد التحقق من صدقها وثباتها وزعت على مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في الضفة الغربية وعددهم (١٩٤) مدققاً. وتم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما استخدم الباحث اختبار (ت) (t-test)) للعينات المستقلة، ومعادلة الثبات "كرونباخ ألفا" وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن إشراف لجان التدقيق على أعمال كل من المدقق الداخلي والخارجي وإعداد التقارير المالية ورقابتها لأنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها لمخاطر الغش سيسهم في تخفيض فجوة التوقعات.

وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها، ضرورة قيام بورصة فلسطين وهيئة سوق راس المال بمتابعة توافر تحقق الشروط الواجبة في أعضاء لجان التدقيق وذلك لضمان ممارسة أعمالها حسب الدليل الإرشادي لتلك اللجان. وضرورة تعزيز عملية مراقبة أداء تلك اللجان من قبل مجلس الإدارة، والإفصاح عن تقرير لجنة التدقيق ضمن التقارير المالية السنوية وتقرير مدقق الحسابات الخارجي.

### Abstract

This study aimed to identify the areas of contribution audit committees to narrow the expectations gap from the standpoint of auditors, and to achieve the study objectives, study descriptive and analytical approach followed for its relevance to the nature of the study, where the questionnaire was designed as a tool to collect data from the study population comprised 47 items distributed on five areas, and after checking the validity and reliability, and distributed to accounts auditors practicing the profession in the West Bank and the number (194) auditor. It was extracted averages, standard deviations, as the researcher used the t-test)) for independent samples, and the stability equation" Cronbach Alpha "using statistical packages for the Social Sciences (SPSS).

The study results indicated that the supervision of audit committees on the agenda of both the internal and external auditors, financial reporting and control systems of internal control and assessment of the risk of fraud will contribute to lowering the expectations gap.

The study concluded that several recommendations, most importantly, the need for the Palestine Stock Exchange and the Capital Market Authority to pursue the availability of condition required of members of audit committees in order to ensure the exercise of its work according to the guide of those committees. And monitor the performance of these committees by the Board of Directors, disclosure of the Audit Committee's report within the annual financial reports and the report of the external auditor.

## مقدمة الدراسة

في عام ١٩٩٩، وكردة فعل للزيادة في تحريفات القوائم المالية، أوصت هيئة الأوراق المالية الأميركية وبورصة نيويورك للأوراق المالية والجمعية الوطنية للتعامل بالأوراق المالية بتشكيل لجنة بلو ريبون Blue Ribbon Committee (BRC) التي هدفت إلى تطوير توصيات تساعد على تحسين التقارير المالية من خلال تقوية وتعزيز دور لجان التدقيق. وفي شهر تموز من العام ٢٠٠٢، صادق الكونغرس الأميركي على قانون سيربنس أوكسلي Sarbanes – Oxley Act وذلك بعد فشل عدد من الشركات الكبرى مثل (WorldCom & Enron). فمنذ إصدار ذلك القانون أصبحت لجان التدقيق في موقع متقدم من تحمل المسؤولية، وفرضت عليها واجبات ومسؤوليات جديدة في نظام إعداد التقارير المالية (Harrast and Olsen, 2007).

في الوقت الذي يحتاج إليه أصحاب المصالح للبيانات والمعلومات المالية في اتخاذ القرارات المختلفة وفقا لحاجة كل منهم، وفي ضوء اهتزاز الثقة في تلك البيانات وتعرض مهنة المحاسبة لانتقادات وما تبعه من إقامة الدعاوى القضائية ضد مكاتب التدقيق تعبر عن التباين الموجود بين اعتقادات مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات، وبين اعتقاد مدقق الحسابات نفسه لتلك المسؤوليات وهو ما أدى إلى ظهور ما أستخدم على تسميته بفجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية. فقد أشارت العديد من الدراسات (أحمد، ٢٠٠٧) و(السعد، ٢٠٠٨) إلى وجود فجوة توقعات بين المجتمع المالي ومدقق الحسابات الخارجي تعود إلى جهل المراجع الخارجي لكثير من الأمور المتعلقة بطبيعة عمله، ووجود توقعات غير معقولة للمجتمع المالي تعود لعدم إدراكه لطبيعة عمل المراجع الخارجي بالنسبة لكشف الغش و الخطأ والتصرفات غير القانونية و الإفصاح عنها. ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على دور لجنة التدقيق في تضيق فجوة التوقعات.

## مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة البحث بوجود فجوة بين ما يتوقعه المجتمع المالي من المراجع أو من عملية المراجعة في اكتشاف الاحتيال والأخطاء في القوائم المالية، كما ويتطلع المستثمرون وأصحاب المصالح في الشركات إلى ضرورة توافر آليات رقابة من أجل المحافظة على حقوقهم وتوفير الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة وتعزيز الثقة في أداء الشركات وزيادة مصداقية المعلومات المحاسبية، الأمر الذي يفرض ضرورة قيام لجان التدقيق بدورها المنوط بها على خير وجه، لذلك فإن البحث في مدى اضطلاع تلك اللجان بدورها في هذا الخصوص يعتبر أمرا ضروريا ومهما في الإشراف على أعمال المدقق الداخلي والخارجي وكذلك الإشراف على إعداد التقارير المالية وأنظمة الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الغش، ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيسي التالي: ما هو الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة التدقيق فيما يتعلق بتضيق فجوة التوقعات، ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة التالية:

١. ما هي درجة إسهام إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات؟
٢. ما هي درجة إسهام إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات؟
٣. ما هي درجة إسهام إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية في تضيق فجوة التوقعات؟
٤. ما هي درجة إسهام إشراف لجان التدقيق على أنظمة الرقابة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات؟
٥. ما هي درجة إسهام تقييم لجان التدقيق لمخاطر الغش في تضيق فجوة التوقعات؟

## أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تحاول استكشاف مدى مساهمة لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في تضيق فجوة التوقعات، فتلعب لجان التدقيق دورا رقابيا مهما في تخفيض احتمالية التلاعب في إعداد التقارير المالية وتوفير المساءلة والشفافية والمصداقية لتلك القوائم، وبالتالي التأثير على جودتها مما ينعكس إيجابا في تعزيز ثقة المستثمرين وحمائهم. كما وتلعب لجان التدقيق كإحدى أدوات حوكمة الشركات دورا مهما في تحسين جودة عملية تدقيق الحسابات من خلال الإشراف على أعمال المدقق الداخلي والخارجي والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وأنظمة الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر مما يسهم في تضيق فجوة التوقعات.

## أهداف الدراسة

من العرض السابق لمشكلة الدراسة وما تحاول الإجابة عنه من أسئلة، يمكن الاستدلال بأن هدف الدراسة هو التعرف على مجالات مساهمة لجان التدقيق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين ، وبالتالي يمكن القول بأن هذه الدراسة تسعى إلى تحقيق كل من الأهداف التالية:

- الوقوف على دور لجنة التدقيق في متابعة عمل المدقق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات.
- تحليل دور لجنة التدقيق في الإشراف على عمل المدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات.
- الوقوف على دور لجنة التدقيق في الإشراف على إعداد التقارير المالية في تضيق فجوة التوقعات.
- التعرف على دور لجنة التدقيق في متابعة أنظمة الرقابة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات.
- التعرف على مدى تقييم لجنة التدقيق لمخاطر الغش في تضيق فجوة التوقعات.

## فرضيات الدراسة

بناءً على أسئلة الدراسة، واعتماداً على أهمية الدراسة وأهدافها فقد تم صياغة الفرضيات الصفرية التالية:

- الفرضية الأولى:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين إسهام إشراف لجان التدقيق على عمل المدقق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات.
- الفرضية الثانية:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين إسهام إشراف لجان التدقيق على عمل المدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات.
- الفرضية الثالثة:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين إسهام إشراف لجان التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية في تضيق فجوة التوقعات.
- الفرضية الرابعة:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين إسهام إشراف لجان التدقيق على أنظمة الرقابة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات.
- الفرضية الخامسة:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين إسهام تقييم لجان التدقيق لمخاطر الغش في تضيق فجوة التوقعات.

## محددات الدراسة

أجريت هذه الدراسة على عينة من مدققي الحسابات في الضفة الغربية.

طبقت هذه الدراسة في شهر شباط من العام ٢٠١٧.

كما تتحدد هذه الدراسة بالأدوات المستخدمة والمصطلحات الواردة فيها.

## مصطلحات الدراسة

**لجنة التدقيق:** هي لجنة يتم تأسيسها من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة غير التنفيذيين لغرض الإشراف على عمليات إعداد التقارير المالية والمحاسبة وتدقيق القوائم المالية (قانون سيربنس أوكسلي، ٢٠٠٢).

**فجوة التوقعات:** الفجوة بين مستويات الأداء المتوقعة بحسب اعتقاد مدققي الحسابات وبين المتوقعة من جانب مستخدمي القوائم المالية (Shaikh and Talha, 2003).

## الإطار النظري والدراسات السابقة

تستحوذ لجان التدقيق في الوقت الحالي على اهتمام بالغ من الهيئات العلمية المتخصصة والباحثين والأكاديميين والمؤسسات التشريعية، وبخاصة بعد الإخفاقات الكبيرة والاضطرابات المالية التي حدثت في كبرى الأسواق المالية والشركات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تلعبه لجان التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الدقة والشفافية والمساءلة في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات. وذلك من خلال دورها في الإشراف على إعداد التقارير المالية، وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي بالشركات، ودورها في دعم التدقيق الخارجي، وتوفير الاستقلالية لها، وكذلك أهميتها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات. وهو الأمر الذي أدى إلى قيام البورصات المالية الدولية بمطالبة الشركات التي تقوم بإدراج أسهمها بها بإنشاء لجان التدقيق (Krishnan, 2005).

ويعد إنشاء لجنة التدقيق إحدى الآليات المستخدمة في الشركات لمراقبة عملية إعداد التقارير المالية وتفعيل حوكمة الشركات. وإن وجود لجنة التدقيق يمكن أن يحسن مراقبة عملية إعداد التقارير المالية بالشركات والرقابة الداخلية، وهذا يمكن أن يعمل على تجسير فجوة الاتصال بين المدققين وإدارة الشركة، وذلك من خلال تقوية دور المدققين الداخليين (Abbott and Parker, 2000).

ويشير (Lin et. al., 2006) أن لجنة التدقيق تقوم بدور مركزي في التأكد من جودة التقارير المالية للشركات خصوصا بعد ظهور ممارسات إدارة الأرباح وبما أن قيمة الشركة ترتبط إلى حد ما بالعوائد التي يتم التقرير عنها فإنها تخلق حوافز اقتصادية للضغط على الإدارة للانشغال بإدارة الأرباح. كما وتلعب لجنة التدقيق دورا رقابيا مهما في ضمان جودة إعداد التقارير المالية والمساءلة المتعلقة بالشركات.

أما (Rittenberg and Sheweiger, 2001, p.142) فيرى أن دور لجنة التدقيق يتمثل في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، ورقابة المخاطر، والإشراف على عمليات الرقابة الداخلية، والإشراف على أعمال المدقق الداخلي والخارجي.

كما ويضيف (Turley and Zaman, 2004) أن دور لجنة التدقيق له تأثير على جودة التقارير المالية، وتخفيض احتمالية غش التقارير المالية، كذلك قد يكون لها تأثير مهم على أداء الشركة وتحسين حوكمة الشركات.

ويرى (علي وشحاته، 2007، ص. 199) أن لجنة التدقيق تساهم في تدعيم جودة أداء التدقيق من خلال تدعيم استقلالية مدقق الحسابات، والعمل على تنفيذ مقترحاته، كما أن وجود لجنة التدقيق يؤدي إلى تدعيم مركز الشركة الاقتصادي، وذلك من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية، والملائمة لتحسين قرارات المجلس في إدارة شؤون الشركة. كذلك فإن وجود لجنة التدقيق يعمل على زيادة فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

ويضيف (Arens, et., al., 2006, pp: 326-327) أن لجنة التدقيق تلعب دورا مهما في تأسيس القواعد التي تؤكد على أهمية الأمانة والسلوك الأخلاقي، والإشراف على أعمال الإدارة، فالمعيار الثاني من معايير مجلس الإشراف على المحاسبة في الشركات العامة (PCAOB) يتطلب من مدققي حسابات الشركات العامة تقييم فعالية لجنة التدقيق كجزء من تقييمات المدققين لفاعلية الرقابة الداخلية على طول التقارير المالية. ويمكن أن يأخذ المدققون بعين الاعتبار استقلالية لجنة التدقيق عن الإدارة ومستوى الفهم حول مسؤوليات لجنة التدقيق بين الإدارة ولجنة التدقيق. وقد يزود التفاعل بين لجنة التدقيق والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي رؤيا مفيدة حول مستوى التزام لجنة التدقيق في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. ويعد إشراف لجنة التدقيق غير الفعال مؤشرا قويا على وجود ضعف جوهري في الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

كما وتساعد لجنة التدقيق في وضع القواعد التي تؤكد على أهمية الأمانة، والسلوك الأخلاقي من خلال تعزيز مفهوم الإدارة لعدم قبول الغش، حيث يساعد إشراف لجنة التدقيق في منع الإدارة العليا من الغش. فرفع تقارير المدقق الداخلي لنتائج تدقيقه مباشرة إلى لجنة التدقيق، وتقارير ارتكاب الانحرافات، وتقارير ضعف السلوك الأخلاقي أو احتمالية ارتكاب الغش يزيد من إمكانية محاولة الإدارة العليا تشجيع الموظفين لارتكاب الغش أو إخفائه. فالخط المفتوح للاتصال بين لجنة التدقيق وأعضاء من الإدارة في المستوى الأدنى يمكن أيضا أن يساعد لجنة التدقيق في تحديد ما تقوم به الإدارة العليا من الغش وكذلك المعلومات المستلمة من المدقق الخارجي يمكن أن تساعد لجنة التدقيق في تقييم قوة الرقابة الداخلية للشركة، واحتمالية تعرض القوائم المالية للتلاعب والتحريف (Arens, et., al., 2006, p.326).

توصلت لجنة (Cohen, 1978) بعد دراسة استمرت أربع سنوات للتعرف على مسؤوليات المدققين بوجود فجوة توقعات هامة بين أداء المدققين وتوقعات مستخدمي القوائم المالية عن أداء المدققين ومسؤولياتهم. ووجدت اللجنة أن المسؤولية تقع على عاتق المدققين لخفض تلك الفجوة. تشير فجوة التوقعات بشكل عام إلى الاختلاف فيما بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مدققي الحسابات وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مدققي الحسابات على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم وهو ما يؤكد (Porter, 1993) في دراسته التي حددت مكونات فجوة التوقعات في التدقيق بالتالي:

فجوة المعقولة: وتنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع المجتمع (المستفيدون من خدمات التدقيق ) من مدققي الحسابات إنجازه، بصورة معقولة.

فجوة الأداء: وتنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع لما يجب أن يقوم به مدقق الحسابات وبين الأداء الفعلي لمدقق الحسابات. وتنقسم إلى:

فجوة نقص المعايير: وهي الفجوة بين المهام التي يمكن توقعها بصورة معقولة من مدققي الحسابات والمهام المطلوبة من مدققي الحسابات من خلال المعايير والإصدارات المهنية.

فجوة قصور أو عدم كفاية الأداء: وهي الفجوة بين المعايير المتوقعة لأداء المهام الحالية لمدقق الحسابات والأداء الفعلي له.

ويشير (جربوع، ٢٠٠٤) إلى عدة عوامل قد تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات واتساعها وهي:

- عدم التحديد الواضح لدور مدقق الحسابات في المجتمع ومسؤولياته.
- الشك في استقلال مدقق الحسابات وحياده في ممارسة مهنة التدقيق.
- نقص الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات.
- قصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة تدقيق الحسابات.
- انخفاض جودة الأداء في التدقيق.
- قصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع.

ويضيف (بدوي، ٢٠١٢) إلى أن هناك العديد أيضا من العوامل والأسباب التي يمكن أن تؤدي لوجود فجوة التوقعات ، ويمكن تبويب هذه العوامل إلى مجموعتين أساسيتين كما يلي :

الأولى: العوامل والأسباب الخاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق :

١. عدم التحديد الواضح لدور مسؤوليات المدقق .
  ٢. الشك في استقلال المدقق .
  ٣. انخفاض جودة الأداء المهني .
  ٤. الاتصال غير الفعال في بيئة التدقيق الداخلية .
  ٥. نقص الكفاءة المهنية .
  ٦. القصور في التقارير المالية المنشورة .
  ٧. مدى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية .
  ٨. اعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المدقق الإيجابي يضمن قدرة الشركة على الاستمرار .
  ٩. إدارة الأرباح وعجز المدقق على اكتشافها .
- الثانية: العوامل والأسباب الخاصة بالمستخدمين :
- نقص ثقافة المحاسبة والتدقيق الداخلي بين المستخدمين .
- طبيعة التغير في توقعات المجتمع .

ويشير (جربوع، ٢٠٠٤) أن تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وبين مدققي الحسابات يأتي من خلال تصميم وتخطيط عملية التدقيق بشكل سليم واختبار وفرض نظام الرقابة الداخلية وهذا يتطلب :

تدعيم استقلال المدقق الخارجي: حرصاً على دعم استقلال وحياد مدقق الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة وتضييق فجوة التوقعات ، وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغط على المدقق للسير في ركابها وللمحافظة على استقلاله ، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم قد نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المدقق بيد لجنة التدقيق. وفي حالة عدم تجديد تعيين المدقق أو في حالة عزلة ، أن يقدم المدقق تقريراً إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها يشرح أسباب ذلك لإخلاء مسؤوليته ، وضرورة أن يحصل المدقق الجديد قبل قبول التعيين على شهادة من المنظمة المهنية بإخلاء مسؤولية المدقق السابق .

تدعيم دور المنظمات المهنية: إن من واجب المنظمات المهنية إعادة تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في عملية التدقيق، زيادة المساءلة المهنية للمدققين، مما ينتج عنه زيادة الثقة في عملهم، على أن يتم الإعلام جيداً عن هذا الدور لجمهور المستفيدين من خدمات التدقيق. وهذا يوجب على تلك المنظمات وضع معايير المحاسبة والتدقيق ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب التدقيق، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك

المعايير، ونشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها لجمهور المستفيدين من مهنة التدقيق. كما أن وضع برامج لمراقبة الجودة ونظام صارم للمساءلة بواسطة المنظمة المهنية سوف يؤدي إلى الارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني إلى المستويات المتوقعة منهم ومن ثم رضا المستفيدين عن الخدمات المؤداة بواسطة المدققين .

دراسة توقعات المستخدمين والمستفيدين وتلبية تلك التوقعات: والخطوة الأولى في هذا الاتجاه هي تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية وتقارير المدقق، والذين لهم الحق في تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير، ثم بعد ذلك تبدأ الخطوة الثانية وهي الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من عملية التدقيق، وأخيراً اقتراح الوسائل اللازمة لتلبية تلك الاحتياجات وبالتالي تضيق فجوة التوقعات.

#### الدراسات السابقة

#### الدراسات العربية

دراسة (السعد، ٢٠٠٨) بعنوان ( فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية) هدفت إلى اختبار وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية وتحديد أسبابها، من وجهة نظر مدقي الحسابات والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين . وفي تحليل أداة الدراسة تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك فروقات بسيطة بين متوسط إجابات المدققين والمديرين الماليين فيما يتعلق بمسؤوليات مدقق الحسابات والأنشطة التي قد تعرض استقلالية المدقق للضرر في حال ممارسته لها، كما وأشارت نتائج الدراسة أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات مدقي الحسابات والمديرين الماليين حول مدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ). وأوصت الدراسة بضرورة أن تتحمل جمعية مدقي الحسابات القانونيين مسؤولية تثقيف المجتمع بطبيعة مهنة التدقيق وأهدافها، وتوضيح نطاق مسؤوليات المدققين ودورهم ومتابعة تطبيق الأنظمة والمعايير المهنية.

دراسة (خليل، ٢٠٠٩) بعنوان " مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة التأثيرية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في فلسطين على فجوة التوقعات بين مدقي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في بيئة مهنة تدقيق الحسابات. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية. وقد خلصت الدراسة إلى نتائج من أهمها أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يحقق قدراً ملائماً من الثقة والطمأنينة للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية ومدى اعتمادهم على التقارير المالية التي أعدت وروجعت وفقاً لمبادئ وآليات حوكمة الشركات وهو ما يعني تضيق فجوة التوقعات في مهنة تدقيق الحسابات بين مدقي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية. وقد أوصت الدراسة بضرورة التوسع في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في فلسطين لتفعيل الممارسات الجيدة لإدارة الشركات، بما ينسجم مع المعايير والقواعد العالمية، وبما يضمن تقديم تقارير مالية ذات شفافية وجودة محكومة بمعايير ومحاسبة وتدقيق مقبولة ومتعارف عليها.

دراسة (أبو زر، ٢٠١١) بعنوان " تأثير دور لجان التدقيق في إدراك مخاطر أعمال الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان" هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير دور لجان التدقيق في إدراك مخاطر أعمال الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، ولتحقيق الهدف، فقد استندت الدراسة إلى أربعة أسئلة بحثية، استتبعها صياغة أربع فرضيات، سعت الدراسة إلى اختبار مدى صحتها، اعتماداً على مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة للاختبار والتحليل والتفسير المنهجي، ولقد أوضحت نتائج الدراسة إلى وجود فروق جوهرية في مجال أثر لجان التدقيق على مخاطر الأعمال بين الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط قوية وطردية وذات دلالة إحصائية بين دور لجان التدقيق ومخاطر الأعمال بهذه الشركات، وقد أوصت الدراسة في إطار ذلك، بضرورة إعادة النظر في أدوار لجان التدقيق لأغراض خفض مخاطر الأعمال بالشركات المساهمة العامة. وأوصت الدراسة بضرورة تبني رؤية إستراتيجية لفلسفة لجان التدقيق في الشركات تعتمد على تحديد واضح لمفهوم وهدف تلك اللجان. وكذلك أوصت بضرورة أن تعمل تلك اللجان في البحث عن أفضل الممارسات للمساعدة على مقابلة التوقعات المتزايدة لإدارة المخاطر لحماية وتعزيز قيمة أصحاب المصالح.

**دراسة (الصوص، ٢٠١٢ ) بعنوان " مدى فاعلية دور لجان التدقيق في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي"** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية دور لجان التدقيق في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي في البنوك العاملة في فلسطين من وجهة نظر المدققين الداخليين ومدققي الحسابات الخارجيين ومفتشي سلطة النقد على تلك البنوك، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المكون من مدققي الحسابات الداخليين وعددهم ٥٧ ومدققي الحسابات الخارجيين وعددهم ٢٥ ومفتشي سلطة النقد الفلسطينية وعددهم ٢٠، وكان من أهم نتائج الدراسة أنه يتوفر بشكل عام في أعضاء لجان التدقيق الخصائص اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في دعم التدقيق الداخلي والخارجي مع وجود التزام إلى حد ما بتطبيق المهام والمسؤوليات المحددة حسب اللوائح والتعليمات، بالإضافة إلى وجود آليات عمل معينة تقوم بها لجان التدقيق في البنوك أثناء تنفيذ مهامها. وأوصت الدراسة بضرورة تحديد مفاهيم الاستقلالية الواجب توافرها في أعضاء لجان التدقيق والتأكيد على ضرورة وضع معايير واضحة للمؤهلات المطلوبة في أعضاء لجان التدقيق عند اختيارهم والتي تمكنهم من أداء دورهم بفاعلية.

#### الدراسات الأجنبية

**دراسة (غنيم، ٢٠١٥) بعنوان " أثر تدعيم استقلال مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"** تمثل الهدف الرئيسي للدراسة بدراسة وتحليل أثر تدعيم استقلال مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في التدقيق. وانبثق عن الهدف الرئيس مجموعة من الأهداف الفرعية تمثلت في دراسة وتحليل العوامل التي تؤثر على استقلالية مراقب الحسابات، والتحديد الواضح والصريح لمسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والعش في القوائم المالية، وأظهرت نتائج الدراسة أنه كلما زاد استقلال مراقب الحسابات، كلما زادت جودة عملية التدقيق كلما زادت الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات وفعالية حوكمة الشركات كلما ضاقت فجوة التوقعات في التدقيق، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام باستقلال المدقق الحسابات الخارجي وتدعيمه من خلال تطبيق العوامل المدعمة له والعمل على تطويرها والإشراف على تحققها والتأكد من فعاليتها، كذلك تجنب مهددات الاستقلال ومحاولة القضاء عليها وذلك من جانب المؤسسات المهنية والجهات المعنية.

#### الدراسات الأجنبية

**دراسة (Joseph and Terry, 2000) بعنوان " Audit Committee Composition and Auditor Reporting"**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين تشكيل لجان التدقيق في الشركات العامة الأميركية، وتقرير مدقق الحسابات الخارجي حيث قامت الدراسة بدراسة العلاقة بين استقلالية لجان التدقيق في الشركات التي تعاني من عسر مالي وبين احتمالية أن يكون تقرير مدقق الحسابات الخارجي معدلاً بحيث يشكك في استمرارية تلك الشركات، وذلك لعينة من الشركات الأميركية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: هناك علاقة عكسية بين استقلالية لجان التدقيق وبين إصدار تقرير معدل وذلك لأن أعضاء لجان التدقيق غير المستقلين قد تكون لديهم مصالح شخصية واقتصادية في تلك الشركات تدفعهم للضغط على المدقق الخارجي مانعة إياه من إصدار تقرير معدل. وتعد الاستقلالية من أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر بأعضاء لجنة التدقيق للمحافظة على قوائم مالية ذات مصداقية.

**دراسة (Felo, et, al., 2003) بعنوان " Audit committee Characteristics and the Quality of Financial Reporting an Empirical analysis"**

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين خصائص أعضاء لجنة التدقيق من حيث الخبرة والاستقلالية، وحجم اللجنة، وجودة البيانات المالية. وشملت عينة الدراسة (٧٧) شركة استكملت بياناتها المالية للأعوام ٩٣/٩٢. ٩٦/٩٥. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

١. توجد علاقة سلبية بين استقلالية لجنة التدقيق، والانحرافات المالية.
  ٢. توجد علاقة إيجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق وجودة البيانات المالية المنشورة.
  ٣. توجد علاقة إيجابية بين حجم لجنة التدقيق وجودة البيانات المالية.
- لم تتوصل الدراسة لوجود علاقة بين استقلالية لجنة التدقيق وجودة البيانات المالية.

**٣.دراسة ( Akers 2005 & Marczewski ) بعنوان " CPA's perceptions of the Impact of "SAS 99"**



استهدفت هذه الدراسة التعرف على آثار صدور المعيار SAS99 ودوره في المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق. حيث تم تصميم قائمة استقصاء اشتملت على ٢٩ عبارة، تدور حول مدى تأثير المعيار ٩٩ على بعض الموضوعات مثل: التغيرات في مسؤولية المدقق، والتغيرات في إجراءات التدقيق، والتغيرات في تفاعل المدقق مع العميل، وتغيير التوثيق، وهيمنة الإدارة وتحايلها على الرقابة، والزيادة في أسباب خطر الغش وما إذا كان يجب على المدقق البحث عن علامات للغش. واشتملت عينة البحث على مجموعتين من مدققي الحسابات احتوت كل مجموعة على ١٥٠ مفردة حيث تم إرسال ٣٠٠ نسخة من قوائم الاستقصاء إلى المجموعتين، المجموعة الأولى ضمت شركاء في مكاتب التدقيق، أما المجموعة الثانية فضمت مدراء في مكاتب التدقيق، وتم تصميم قائمة الاستقصاء بحيث لكل عبارة خمسة مستويات يختار المستقصي منهم واحدة منهم، وتم عرض ما توصلت إليه الدراسة من نتائج في خمس مجموعات هي: مسؤوليات مدقق الحسابات، التفاعل مع العميل ورأي الجمهور، عوامل خطر الغش وفعالية عملية تدقيق الحسابات، وتوثيق عمل مدقق الحسابات، وإجراءات التدقيق. وتوصلت الدراسة إلى أن التغيرات الواردة في معيار التدقيق رقم ٩٩ بشأن إجراءات التدقيق وإن كانت سوف تعمل على رفع وزيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق، إلا أنها لن تؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور في عملية تدقيق الحسابات.

#### ٤.دراسة(Cuebas, 2010) بعنوان (The Role and Function of the Public Company Audit Committee)

أجريت هذه الدراسة على أثر انهيار كبرى الشركات نتيجة حالات الغش والتلاعب من قبل إداراتها وتسريح آلاف الموظفين من الخدمة وخصوصاً على خلفية انهيار شركة (إنرون العالمية)، لذلك هدفت الدراسة إلى محاولة الحد من تلك الحالات من خلال النظر في التشريعات والقوانين ذات العلاقة، وتشكيل لجان تدقيق فاعلة ولها القدرة على القيام بدورها ووضع أنظمة رقابية وإشرافية تمكن لجنة التدقيق من منع حالات الغش والتلاعب والممارسات الخاطئة في الأنظمة المحاسبية، ولتحقيق الأهداف تم إجراء دراسة تحليلية على سبع شركات من الشركات التي انهارت، ومعرفة الأسباب وراء انهيارها، وقد أوصت الدراسة على ضرورة تطبيق التشريعات التي نصت عليها لجنة(SOX) والمتعلقة بضرورة توافر الخصائص اللازمة لتحسين فاعلية واستقلالية لجنة التدقيق وأداء مهماتها بشكل يحقق الأهداف التي وجدت من أجلها لجنة التدقيق، وبالتالي حماية حقوق المساهمين والأطراف ذات العلاقة. كما أوصت الدراسة على ضرورة فهم واحترام مهمات لجان التدقيق من قبل الشركات.

#### منهج الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج المناسب لهذه الدراسة، حيث يقوم هذا المنهج على تحديد الظاهرة المراد دراستها، وجمع المعلومات والبيانات عنها وعن المتغيرات المؤثرة فيها وكما هي على أرض الواقع دون تدخل من الباحث وتحليل هذه البيانات واستقراء النتائج منها ثم وضع التوصيات بناءً على نتائج الدراسة وأهدافها.

#### مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين العاملين في مهنة تدقيق الحسابات فيالضفة الغربية وعددهم (١٩٤) مدققاً، حيث وزعت استبانة بشكل عشوائي وبعد جمع الاستبانات تبين أن (١٥٠) مدققاً أعادوا الاستبانة، ويشكلون ما نسبته ٧٧% من مجموع مجتمع الدراسة. أداة الدراسة

قام الباحث باستخدام أداة الدراسة (الاستبانة) وذلك بعد مراجعة أدبيات الدراسة والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، وتكونت الأداة في صورتها النهائية من خمسة مجالات و(٤٧) فقرة تبحث في مجالات مساهمة لجان التدقيق في تضيق فجوة التوقعات.

#### المعالجة الإحصائية

بعد جمع البيانات وتميزها ومعالجتها بالطرق الإحصائية المناسبة، وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية(SPSS)، فقد استخدم الباحث التكرارات والمتوسطات الحسابية

والانحرافات المعيارية والنسب المئوية واختبار العينة الواحدة ( One Sample T- test ) ومعادلة كرونباخ ألفا.

#### نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى مجالات مساهمة لجان التدقيق في تضيق فجوة التوقعات ، ومن أجل تحقيق ذلك استخدم الباحث استبانته مؤلفة من (٤٧) فقرة تم توزيعها على عينة مؤلفة من ١٥٠ فرداً من مدققي الحسابات المزاويلين للمهنة، ولتفسير نتائج الدراسة استخدم الباحث المتوسطات الحسابية التالية :

( أكثر من ٣.٥ ) كبيرة ، (من ٢.٥٠ وأقل من ٣.٥) متوسطة ، (أقل من ٢.٥ درجة) قليلة

الوصف الديموغرافي لعينة الدراسة

تم تخصيص الجزء الأول من الاستبانة لتحليل توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية والديموغرافية، وكانت النتائج كما يلي:

#### جدول (١) توزيع عينة الدراسة

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	١٣٩	٩٢.٧
	أنثى	١١	٧.٣
العمر	أقل من ٢٥ سنة	٥	٣.٣
	من ٢٥ - ٣٠ سنة	٣٠	٢٠.٠
	من ٣١ - ٤٠ سنة	٤١	٢٧.٣
	من ٤١ - ٥٠ سنة	٥٣	٣٥.٣
	٥٠ سنة فأكثر	٢١	١٤.٠
	دون البكالوريوس	٨	٥.٣
	بكالوريوس	١٠٩	٧٢.٧
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	١٠	٦.٧
	ماجستير	١٦	١٠.٧
	دكتوراه	٧	٤.٧
	محاسبة	١٠١	٦٧.٣
	إدارة أعمال	٢١	١٤.٠
التخصص العلمي	إدارة عامة	٨	٥.٣
	اقتصاد	١٢	٨.٠
	علوم مالية ومصرفية	٨	٥.٣
	أقل من ٥ سنوات	٦	٤.٠
	٥ - ١٠ سنوات	٥٢	٣٤.٧
سنوات الخبرة	١١ - ١٥ سنة	٣٦	٢٤.٠
	١٦ - ٢٠ سنة	٢٠	١٣.٣
	٢٠ سنة فأكثر	٣٦	٢٤.٠
	المجموع	١٥٠	١٠٠.٠

#### صدق الأداة

لضمان سلامة أسئلة الدراسة، فقد تم التحقق من صدق الأداة عن طريق عرضها على مجموعة من المحكمين ذوي الاختصاص والخبرة في مجال المحاسبة، وطلب منهم إبداء الرأي حول فقرات الاستبانة وذلك بالحذف والتعديل واقتراح فقرات جديدة ومناسبة لموضوع الدراسة، وبناء على ملاحظات المحكمين تم تعديل أداة الدراسة فأصبحت بصورتها النهائية مكونة من خمسة مجالات و (٤٧) فقرة .

#### ثبات الأداة:

من أجل استخراج معامل الثبات للأداة، تم استخدام معادلة كرونباخ ألفا من أجل تحديد الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة فبلغت (٩١.٤%) وتشير هذه القيمة أن الأداة تتمتع بدرجة ثبات مناسبة وتفي بأغراض هذه الدراسة .

## مناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

السؤال الأول: ما هي درجة إسهام إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الداخلي في تضيق فجوة التوقعات ؟

ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المجال الأول:

جدول (٢) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لفقرات الفرضية الأولى لمرتبطة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
١	١٠	تقوم لجنة التدقيق بالتنسيق بين المدقق الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي.	٤.٢١	٠.٦٨	كبيرة
٢	٧	تقوم لجنة التدقيق بتقييم تقارير المدققين الداخليين السنوية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية.	٤.٠٥	٠.٦٤	كبيرة
٣	٦	ترسل تقارير المدقق الداخلي مباشرة الى لجنة التدقيق.	٤.٠٠	٠.٥٥	كبيرة
٤	٨	تعمل لجنة التدقيق على التأكد من عدم وجود أية قيود على المدققين الداخليين عند تنفيذ مهامهم.	٣.٩٩	٠.٥٥	كبيرة
٥	٩	تتابع لجنة التدقيق تنفيذ ملاحظات وتوصيات المدقق الداخلي.	٣.٩٨	٠.٥٣	كبيرة
٦	٥	تحافظ لجنة التدقيق على خطوط اتصال مباشرة مع المدقق الداخلي.	٣.٨١	٠.٥٧	كبيرة
٧	٤	تقوم لجنة التدقيق بالإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي.	٣.٧٢	٠.٧١	كبيرة
٨	٢	تقوم لجنة التدقيق بترشيح تغيير مدير دائرة التدقيق الداخلي.	٣.٣٩	٠.٦١	متوسطة
٩	١	تشارك لجنة التدقيق بترشيح تعيين مدير وموظفي دائرة التدقيق الداخلي.	٣.٣٥	٠.٦٣	متوسطة
١٠	٣	تقوم لجنة التدقيق بتحديد راتب مدير دائرة التدقيق الداخلي.	٣.٢٩	٠.٧١	متوسطة
الدرجة الكلية			٣.٧٧	٠.٣٦	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول (٢) ما يلي :

إن درجة إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الداخلي يسهم في تضيق فجوة التوقعات كانت ما بين المتوسطة والكبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (٣.٢٩) إلى (٤.٢١) وهما الفقرتان (تقوم لجنة التدقيق بتحديد راتب مدير دائرة التدقيق الداخلي) و (تقوم لجنة التدقيق بالتنسيق بين المدقق الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الداخلي يسهم في تضيق فجوة التوقعات كانت كبيرة، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (٣.٧٧). وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أنه يجب على لجنة التدقيق أن تتأكد من مستوى جودة أداء التدقيق الداخلي، وأنها تتم وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي ، والتي من أهمها الاستقلالية والموضوعية، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة التدقيق بما لديها من استقلالية وخبرة سوف يؤدي إلى تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة، ودائرة التدقيق الداخلي في الشركة بالشكل الذي يدعم دورها واستقلاليتها.

نتائج اختبار الفرضية الأولى وتنص على:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين إسهام إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الداخلي وتضيق فجوة التوقعات.

بههدف اختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار One Sample T-test، وكانت نتائجه على النحو التالي:

## جدول (٣) نتائج اختبار الفرضية الأولى

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فترة ثقة الاختبار		نتيجة اختبار الفرضية البديلة
					أدنى	أعلى	
١٤.٣٦٥	٠.٤٣-	*٠.٠٠٠	٣.٧٧	٠.٣٦	٠.٤٩	٠.٣٧-	قبول

\* (دال إحصائياً عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$ ، ودرجة حرية ١٤٩، وقيمة اختبار ٤.٢١)  
يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة ( $*٠.٠٠٠$ ) أقل من قيمتها ٠.٠٥، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (٠.٠٥)، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (٠.٠٥)، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الداخلي و تضيق فجوة التوقعات، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (الصوص، ٢٠١٢).

السؤال الثاني: ما هي درجة إسهام إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات ؟  
ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المجال الثاني :

جدول (٤) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لفقرات الفرضية الثانية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

الدرجة	رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
كبيرة	١١	١٦	تتأكد لجنة التدقيق من أن الشركة توفر لمدقق الحسابات كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.	٤.١٧	٠.٦١	كبيرة
كبيرة	١٢	٢٠	تقوم لجنة التدقيق بمتابعة تنفيذ ملاحظات توصيات المدقق.	٤.٠٩	٠.٧٢	كبيرة
كبيرة	١٣	١٣	تقوم لجنة التدقيق بالمصادقة على أعقاب المدقق الخارجي.	٤.٠٢	٠.٧٦	كبيرة
كبيرة	١٤	١٥	تعمل لجنة التدقيق على التأكد من عدم وجود ما يؤثر على استقلالية المدقق الخارجي.	٤.٠١	٠.٧٧	كبيرة
كبيرة	١٥	١٩	تجتمع لجنة التدقيق بصورة مستقلة بدون حضور الإدارة مع المدقق الخارجي.	٣.٨٧	٠.٨٢	كبيرة
كبيرة	١٦	١٢	تقوم لجنة التدقيق باقتراح استبدال المدقق الخارجي.	٣.٨٧	٠.٥٨	كبيرة
كبيرة	١٧	١٨	ترسل نسخة من تقارير المدقق الخارجي إلى لجنة التدقيق.	٣.٨٢	٠.٦٩	كبيرة
كبيرة	١٨	١١	تقوم لجنة التدقيق باقتراح تعيين المدقق الخارجي.	٣.٧٩	٠.٧٩	كبيرة
كبيرة	١٩	١٤	تقوم لجنة التدقيق بالإشراف على عمل المدقق الخارجي.	٣.٧٥	٠.٨٥	كبيرة
كبيرة	٢٠	١٧	تقوم لجنة التدقيق بحل الخلافات بين الإدارة والمدقق الخارجي.	٣.٥٣	٠.٦٣	كبيرة
الدرجة الكلية				٣.٨٩	٠.٣٨	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول (٤) ما يلي :  
إن درجة إسهام إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات كانت جميعها كبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (٣.٥٣) إلى (٤.١٧) وهما

الفقرتان) تقوم لجنة التدقيق بحل الخلافات بين الإدارة والمصدق الخارجي) و (تتأكد لجنة التدقيق من أن الشركة توفر لمصدق الحسابات كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة إسهام إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات كانت كبيرة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (٣.٨٩). ويرى الباحث ان لجان التدقيق تسهم في تدعيم جودة أداء عملية التدقيق من خلال تدعيم استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، من خلال الاهتمام بالدور الذي تلعبه لجان التدقيق في دعم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيام المدقق الخارجي بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة.

#### نتائج اختبار الفرضية الثانية وتنص على:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الخارجي وتضيق فجوة التوقعات. بهدف اختبار الفرضية الثانية تم استخدام اختبار One Sample T-test ، وكانت نتائجه على النحو التالي:

جدول (٥) نتائج اختبار الفرضية الثانية

نتيجة اختبار الفرضية البديلة	فترة ثقة الاختبار		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدلالة Sig	الفرق بين الوسطين	T المحسوبة
	أعلى	أدنى					
قبول	٠.٢٥	٠.٣٨	٠.٣٨	٣.٨٩	*٠.٠٠٠	٠.٣١-	١٠.١٣٠-

\* (دال إحصائياً عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$ ، ودرجة حرية ١٤٩، وقيمة اختبار ٤.٢١) يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (\*٠.٠٠٠) أقل من قيمتها ٠.٠٥، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (٠.٠٥)، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (٠.٠٥)، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) إشراف لجنة التدقيق على عمل المدقق الخارجي يسهم في تضيق فجوة التوقعات، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (غني، ٢٠١٥).

السؤال الثالث: ما هي درجة إسهام إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية في تضيق فجوة التوقعات؟

ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المجال الثالث:

جدول (٦) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لفقرات الفرضية الثالثة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
٢١	٣٠	تقوم لجنة التدقيق بفحص الكفاءة المهنية لمعدي التقارير المالية.	٤.٤١	٠.٦٦	كبيرة
٢٢	٢٩	تقوم لجنة التدقيق بمراجعة النظام المالي المعمول به في الشركة.	٤.٢١	٠.٥٨	كبيرة
٢٣	٢٨	تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية.	٤.٠٥	٠.٨٢	كبيرة
٢٤	٢٤	تقوم إدارة الشركة بتزويد لجنة التدقيق بأية انحرافات جوهرية عن الموازنة التخطيطية.	٤.٠٣	٠.٥٠	كبيرة
٢٥	٢٥	تقوم إدارة الشركة بتزويد لجنة التدقيق عن أية حالات غش يتم اكتشافها في الشركة.	٤.٠١	٠.٤١	كبيرة
٢٦	٢٦	تناقش لجنة التدقيق مع الإدارة مدى	٣.٩٧	٠.٥٥	كبيرة

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
		مناسبة المبادئ المحاسبية لظروف الشركة.			
٢٧	٢١	تقوم إدارة الشركة بتزويد لجنة التدقيق بالتقارير المالية قبل المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة.	٣.٩١	٠.٦٢	كبيرة
٢٨	٢٢	تتناقش لجنة التدقيق القوائم المالية السنوية مع الإدارة قبل اعتمادها ونشرها.	٣.٨٧	٠.٥٤	كبيرة
٢٩	٢٣	تقوم إدارة الشركة بتزويد لجنة التدقيق بأية تغييرات في المبادئ المحاسبية التي تختلف عن السنوات السابقة.	٣.٨١	٠.٦٥	كبيرة
٣٠	٢٧	تقوم لجنة التدقيق بالرقابة على اختيار السياسات المحاسبية.	٣.٧٨	٠.٧٤	كبيرة
الدرجة الكلية			٤.٠٠	٠.٣٠	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول (٦) ما يلي :

إن درجة إسهام إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية في تضيق فجوة التوقعات كانت جميعها كبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (٣.٧٨) إلى (٤.٤١) وهما الفقرتان (تقوم لجنة التدقيق بالرقابة على اختيار السياسات المحاسبية) و (تقوم لجنة التدقيق بفحص الكفاءة المهنية لمعدي التقارير المالية). وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة إسهام إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية في تضيق فجوة التوقعات كانت كبيرة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (٤.٠٠). ويرى الباحث أنه في ضوء ما تشكله القوائم المالية من أهمية بالغة للأسواق المالية وفي ضوء أهمية التقارير المالية لمستخدميها سواء الحاليين أو المستقبليين فإن لجنة التدقيق تلعب دوراً فعالاً في التأكيد على جودة التقارير المالية.

نتائج اختبار الفرضية الثالثة وتنص على:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) إسهام إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية وتضيق فجوة التوقعات .

بهدف اختبار الفرضية الثالثة تم استخدام اختبار One Sample T-test ، وكانت نتائجه على النحو التالي:

جدول (٧) نتائج اختبار الفرضية الثالثة

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فترة ثقة الاختبار	نتيجة اختبار الفرضية البديلة
-٨.٢١٤	-٠.٢٠	*٠.٠٠٠	٤.٠٠	٠.٣٠	أدنى -٠.٢٥ أعلى -٠.١٥	قبول

\* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$ ، ودرجة حرية ١٤٩، وقيمة اختبار ٤.٢١)

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (\*٠.٠٠٠) أقل من قيمتها ٠.٠٥، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (٠.٠٥) ، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (٠.٠٥) ، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية وتضيق فجوة التوقعات، وهذا يتفق مع توصلت إليه دراسة (Felo,et,al,2003)

السؤال الرابع: ما هي درجة إسهام إشراف لجان التدقيق على أنظمة الرقابة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات؟

ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات العدالة التفاعلية :

جدول (٨) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لفقرات الفرضية الرابعة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	رقمها في الاستبانة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
٣١	٣٢	تقوم لجنة التدقيق بمراجعة تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية مع الإدارة.	٤.٣٩	٠.٦٥	كبيرة
٣٢	٣١	تقوم لجنة التدقيق بمراجعة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مناسبتها لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.	٤.١١	٠.٥٦	كبيرة
٣٣	٣٥	تقوم لجنة التدقيق بتوفير إجراءات تضمن استلام ومعالجة الملاحظات المستلمة من قبل موظفي الشركة.	٤.٠٣	٠.٤٥	كبيرة
٣٤	٣٤	تناقش لجنة التدقيق مع المدقق الخارجي تقريره عن تقييم الإدارة لبيئة الرقابة الداخلية.	٣.٩٣	٠.٦٥	كبيرة
٣٥	٣٦	تعمل لجنة التدقيق على تأسيس إجراءات لمعالجة المشاكل المحاسبية.	٣.٩١	٠.٥٧	كبيرة
٣٦	٣٣	تقوم لجنة التدقيق بمراجعة تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية مع المدقق الخارجي.	٣.٨٦	٠.٧٥	كبيرة
٣٧	٣٧	تقوم لجنة التدقيق بمراجعة نظام الرقابة الداخلية مع المدقق الداخلي.	٣.٧٥	٠.٦٩	كبيرة
		الدرجة الكلية	٣.٩٩	٠.٣٧	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول (٨) ما يلي :

إن درجة إسهام تقييم لجان التدقيق لأنظمة الرقابة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات كانت جميعها كبيرة.

فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (٣.٧٥) إلى (٤.٣٩) وهما الفقرتان (تقوم لجنة التدقيق بمراجعة نظام الرقابة الداخلية مع المدقق الداخلي) و (تقوم لجنة التدقيق بمراجعة تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية مع الإدارة) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة إسهام إشراف لجان التدقيق لأنظمة الرقابة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات كانت كبيرة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (٣.٩٩).

نتائج اختبار الفرضية الرابعة وتنص على:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين إسهام إشراف لجان التدقيق لأنظمة الرقابة الداخلية وتضيق فجوة التوقعات .

بههدف اختبار الفرضية الرابعة تم استخدام اختبار One Sample T-test ، وكانت نتائجه على النحو التالي:

جدول (٩) نتائج اختبار الفرضية الرابعة

T المحسوبة	الفرق بين الوسطين	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فترة ثقة الاختبار	نتيجة اختبار الفرضية البديلة
٦.٨٩٤-	٠.٢١-	*٠.٠٠٠	٣.٩٩	٠.٣٧	أدنى - ٠.٢٧- أعلى - ٠.١٥-	قبول

\* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  ، ودرجة حرية ١٤٩ ، وقيمة اختبار ٤.٢١)

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (\*٠.٠٠٠) أقل من قيمتها ٠.٠٥ ، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (٠.٠٥) ، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (٠.٠٥) ، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين رقابة لجان

التدقيق لأنظمة الرقابة الداخلية وتضييق فجوة التوقعات. حيث أن إشراف لجنة التدقيق على متابعة نظم الرقابة الداخلية في الشركة يمكنها من إعطاء رأي محايد في نقاط القوة والضعف بها مع اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة كفاءتها وفعاليتها.

السؤال الخامس: ما هي درجة إسهام تقييم لجان التدقيق لمخاطر الغش في تضييق فجوة التوقعات ؟ ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المجال الخامس:

جدول (١٠) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لفقرات الفرضية الخامسة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	رقمها في الاستبانة	رقم الفقرات
كبيرة	٠.٦٢	٤.٢١	تتلقى لجنة التدقيق تقريراً حول مخاطر الغش التي تتعرض لها الشركة من المدقق الخارجي.	٤٦	٣٨
كبيرة	٠.٧١	٤.١٥	تتأكد لجنة التدقيق من قيام الإدارة باتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة مخاطر الغش.	٤٤	٣٩
كبيرة	٠.٧٣	٤.٠٥	تتناقش لجنة التدقيق مع الإدارة سياسات إدارة مخاطر الغش.	٤٠	٤٠
كبيرة	٠.٥٨	٤.٠٣	تتلقى لجنة التدقيق تقريراً حول مخاطر الغش التي تتعرض لها الشركة من المدقق الداخلي.	٤٧	٤١
كبيرة	٠.٤٩	٣.٩٧	تقوم لجنة التدقيق بمراقبة نظام الرقابة الداخلية لتقييم مخاطر الغش.	٤١	٤٢
كبيرة	٠.٥٤	٣.٩٧	تأخذ لجنة التدقيق بعين الاعتبار تجاوز الإدارة المحتمل للرقابة الداخلية.	٤٣	٤٣
كبيرة	٠.٧٧	٣.٩٢	تتناقش لجنة التدقيق مع الإدارة الإجراءات المتبعة لتخفيض مخاطر الغش.	٣٩	٤٤
كبيرة	٠.٥٣	٣.٨٧	تتأكد لجنة التدقيق من إشراف الإدارة على عملية تقييم مخاطر الغش.	٤٢	٤٥
كبيرة	٠.٧٥	٣.٨٦	تساعد لجنة التدقيق في تأسيس الأعراف التي تؤكد على أهمية الأمانة والسلوك الأخلاقي.	٣٨	٤٦
كبيرة	٠.٧٩	٣.٨٢	تتلقى لجنة التدقيق تقريراً حول مخاطر الغش التي تتعرض لها الشركة من الإدارة.	٤٥	٤٧
كبيرة	٠.٣٤	٣.٩٨	الدرجة الكلية		

يتضح من خلال البيانات في الجدول (١٠) ما يلي : إن درجة إسهام تقييم لجان التدقيق لمخاطر الغش في تضييق فجوة التوقعات كانت جميعها كبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (٣.٨٢) إلى (٤.٢١) وهما الفقرتان (تتلقى لجنة التدقيق تقريراً حول مخاطر الغش التي تتعرض لها الشركة من الإدارة) و (تتلقى لجنة التدقيق تقريراً حول مخاطر الغش التي تتعرض لها الشركة من المدقق الخارجي) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة تقييم لجان التدقيق لمخاطر الغش يساهم في تضييق فجوة التوقعات كانت كبيرة، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (٣.٩٨). وعليه يرى الباحث أن من مسؤوليات لجنة التدقيق أن يجب بعين الاعتبار تجاوز الإدارة المحتمل للرقابة الداخلية، وإشراف الإدارة على عملية تقييم مخاطر الغش، بالإضافة إلى الإشراف على برامج الحماية من الغش. نتائج الفرضية الخامسة وتنص على:



لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين تقييم لجان التدقيق لمخاطر الغش و تضيق فجوة التوقعات.

بهدف اختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار One Sample T-test، وكانت نتائجه على النحو التالي:

جدول (١١) نتائج اختبار الفرضية الخامسة

نتيجة اختبار الفرضية البديلة	فترة ثقة الاختبار		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدلالة Sig	الفرق بين الوسطين	T المحسوبة
	أعلى	أدنى					
قبول	٠.١٦-	٠.٢٨-	٠.٣٤	٣.٩٨	*٠.٠٠٠	٠.٢٢-	٨.٠٠٤-

\* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$ ، ودرجة حرية ١٤٩، وقيمة اختبار ٤.٢١)

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة ( $*0.000$ ) أقل من قيمتها  $0.05$ ، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من ( $0.05$ )، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من ( $0.05$ )، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين تقييم لجان التدقيق لمخاطر الغش وتضيق فجوة التوقعات .

## التوصيات

- ضرورة قيام بورصة فلسطين وهيئة سوق رأس المال بمتابعة تحقق الشروط الواجبة في أعضاء لجان التدقيق وذلك لضمان ممارسة أعمالها حسب الدليل الإرشادي لتلك اللجان.
- ضرورة تعزيز عملية مراقبة أداء لجان التدقيق من قبل مجلس الإدارة من ناحية والمنظمات والهيئات المهنية من ناحية أخرى.
- ضرورة إنشاء مركز مهني متخصص لتدريب وتطوير أداء أعضاء لجان التدقيق ، وإلزام أعضائها بالتعليم المهني المستمر وتنظيم البرامج التدريبية اللازمة .
- الإفصاح عن تقرير لجنة التدقيق ضمن التقارير المالية السنوية وتقرير مدقق الحسابات الخارجي .
- ضرورة تضافر جهود الجهات المهنية نحو تنمية الوعي لدى المساهمين والمستثمرين بدور لجان التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية وزيادة مصداقيتها وشفافيتها لتدعيم موقف مدقق الحسابات الخارجي بإلزام الشركات نحو المزيد من الإفصاح الكافي في تقاريرها المالية لخدمة المستثمرين وأصحاب متخذي القرارات.

## المراجع

### المراجع العربية

١. ابو زر، عفاف (٢٠١١) "تأثير دور لجان التدقيق في إدراك مخاطر أعمال الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٣٥، العدد ٣، ص ص: ٤٨٣-٥١١.
٢. احمد، محمود (٢٠٠٧) "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات وسبل تضيقها- دراسة تحليلية لأراء: مراجعي الحسابات، مدراء البنوك، موظفي ضريبة الدخل - في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية \_ غزة.
٣. السعد، رائد (٢٠٠٨) "فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية \_ دراسة ميدانية \_" مجلة جامعة القدس المفتوحة، العدد ١٤، ص ص ٣٤٩ - ٣٧٣.
٤. الصوص، اياد (٢٠١٢) "مدى فاعلية لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية \_ غزة.
٥. بدوي، مهدي (٢٠١٢) "فجوة التوقعات في عملية المراجعة بين الطرف الثالث والمراجعين وخبراء الضرائب الدواعي والمبررات(دراسة حالة ولاية الجزيرة - السودان)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان المفتوحة، جمهورية السودان.
٦. جربوع، يوسف (٢٠٠٤) " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد ١٢، العدد ٢، ص ص ٣٦٧ - ٣٨٩.

٧. خليل، هاني (٢٠٠٩) " مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية \_ غزة.
٨. علي وشحاته (٢٠٠٧) " مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة " الدار الجامعية، الإسكندرية.
٩. غنيم، ياسمين (٢٠١٥) " أثر تدعيم استقلال مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ٢، ص ص: ٤٦١ – ٤٧٥.

#### المراجع الأجنبية

- 10.-Abbott, L. J. and Parker, S.2000".Auditor selection and audit committee characteristics, Auditing :A Journal of Practice & Theory ,Vol.19, No.2, pp: 47-66.
- 11.-Arens, A.A., Elder, R.J. and Beasley, M.S.2006."Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 11th. New Jersey: Prentice Hall .
- 12.-Carcello, J.V. Neal, T.L. 2000".Audit committee composition and auditor reporting."The Accounting Review.Vol. 75.No.4. PP: 453-467.
- 13.-Cuebas, Maria S.,(2010" «(The Role and Function of the Public Company Audit Committee) "December 28, 2016). (On-Line), Available : <http://ssrn.com/abstract=1599684>
- 14.-Felo, A.J.Krishnamurthy, S. and Solieri, S.A.2003." Audit committee Characteristics and the perceived quality of Financial Reporting: an Empirical analysis."Working paper series, Binghamton University School of Management, Available at: <http://www.papers.ssrn.com>.
- 15.-Harrast.S.and Olsen.O.M. 2007."Can Audit Committees Prevent Management Fraud ?" The CPA Journal ,PP. 24 – 27.
- 16.-Joseph, V. Carcello and Terry, L. Neal, .2000" .Audit Committee Composition and Auditor Reporting."The Accounting Review.Vol. 75, No. 4 .pp:57-72.
- 17.-Krishnan, G.V.2005".Did Houston clients of Arthur Andersen recognize publicly available bad news in a timely fashion ؟Contemporary Accounting Research ،Vol. 22 No.1, pp: 165- 193.
- 18.-Lin.J.W. L.J.F. and Yang J.S. 2006."The Effect of audit committee performance on earnings quality ،"Managerial auditing Journal ،Vol.21, No.9, PP. 921 – 933.-Marczewski C. Donald and Akers D. Michael " ،CPA's perceptions of the Impact of SAS 99 " The CPA Journal, January, 2005, Available at: [www.nvsscpa.org/printversions/cpaj/2005/605/p38.htm](http://www.nvsscpa.org/printversions/cpaj/2005/605/p38.htm)
- Porter, Brenda, (1993" «(An empirical study of the audit expectation-performance gap ،" Accounting and Business Research, Vol. 24, Winter , pp. 49-68.
- 19.-Rittenberg and L, E. and Schweiger, B.J .2001".Auditing Concepts for a changing Environment".th edition, Harcourt Inc.
- 20.Shaikn, Jnaid m. and Talha, Mohammad, 2003, Credibility and expectation gaping reporting on uncertainties, Managerial Auditing Journal, Vol. 18 No. 6, pp. 518-529.
- 21.-Sarbanes, P. and M. Oxley. 2002 ".Sarbanes – Oxley Act of 2002, The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act. Washington. D.C: U.S. Congress.
- 22.-Turley, S. and Zaman, M. 2004" .The Corporate Governance Effects of audit committees ."Journal of Management and Governance ،Vol, 8.No, 3. pp: 305-332.